

**Audience publique du 11 mai 2016**

Recours formé par  
Monsieur ... et consort, ...,  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 36205 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 27 avril 2015 par Monsieur ... et son épouse, Madame ..., demeurant actuellement ensemble à L-..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 27 janvier 2015 ayant rejetée comme non fondée leur réclamation introduite contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2008, 2009, 2010, 2011 et 2012 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 27 juillet 2015 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Monsieur ..., ainsi que Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 27 avril 2016.

---

Le bureau d'imposition Luxembourg 9 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, émit en date des 22 juillet 2009, 17 novembre 2010, 27 juillet 2011 et 4 juillet 2012 à l'égard de Monsieur ... et Madame ..., ci-après désignés par « les consorts ... », quatre bulletins de l'impôt sur le revenu relatifs aux années fiscales 2008, 2009, 2010 et 2011. En date du 10 juillet 2013, le bureau d'imposition ... de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le bureau d'imposition », émit à l'égard des consorts ... un bulletin de l'impôt sur le revenu relatif à l'année fiscale 2012.

Par courrier daté du 29 décembre 2014, les consorts ... introduisirent une réclamation à l'encontre de ces bulletins de l'impôt en affirmant vouloir profiter des dispositions de l'article 127 de la loi modifiée de l'impôt sur le revenu du 4 décembre 1967, ci-après désignée par «LIR».

Par décision datée du 27 janvier 2015, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur » rejeta ladite réclamation dans les termes suivants :

*« [...] Vu la requête introduite 31 décembre 2014 par le sieur ... et la dame ..., L-..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2008, 2009, 2010, 2011 et 2012 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 128 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que les bulletins litigieux ont été mis à la poste sous pli fermé respectivement le 7 juillet 2009, le 17 novembre 2010, le 27 juillet 2011, le 27 juin 2012 et le 10 juillet 2013 ;*

*Considérant qu'aux termes des §§ 245 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours jointe au bulletin entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification, qui, en cas de simple pli postal, est présumée accomplie le troisième jour ouvrable après remise de la lettre à la poste, en l'occurrence dont respectivement le 10 juillet 2009, le 20 novembre 2010, le 30 juillet 2011, le 30 juin 2012 et le 13 juillet 2013 ;*

*Que la requête, datée au 29 décembre 2014 et entrée le 31 décembre 2014, n'a donc pas été introduite dans le délai légal de réclamation, lequel a expiré respectivement le 10 octobre 2009, le 20 février 2011, le 30 octobre 2011, le 30 septembre 2012 et le 13 octobre 2013 ;*

*Considérant qu'aux termes du § 83 AO ce délai est un délai de forclusion ;*

*Considérant que l'instruction n'a pas relevé de circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion (§§ 86 et 87 AO) ;*

*Considérant qu'aux termes du § 252 AO une réclamation tardive est irrecevable ;*

#### **PAR CES MOTIFS**

*dit les réclamations irrecevables pour tardivité. [...] »*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 27 avril 2015, les consorts ... ont introduit un recours en réformation contre la décision directoriale précitée du 27 janvier 2015.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO » et de l'article 8, paragraphe (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre des bulletins de l'impôt sur le revenu. Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les délai et formes prévus par la loi, est recevable.

A l'appui de leur recours, les consorts ... expliquent qu'après avoir pris connaissance de l'article 127 LIR, lequel prévoit la possibilité de bénéficier d'un abattement sur le revenu

imposable du fait de charges extraordinaires, ils auraient lors de leur déclaration de l'impôt sur le revenu de l'année 2013 versés les pièces justificatives de leur charges extraordinaires des années d'imposition 2008 à 2013 au dossier. Toutefois, leur bureau d'imposition aurait uniquement pris en considération les charges extraordinaires relatives à l'année fiscale 2013 et leur aurait, sur demande expresse, recommandé de s'adresser au directeur pour se voir reconnaître les charges extraordinaires concernant les années d'imposition 2008 à 2012.

Les consorts ... critiquent la décision directoriale déférée en ce qu'elle aurait qualifié leur demande de « réclamation » alors que dans leur courrier adressé au directeur en date du 29 décembre 2014, ils auraient simplement mentionné une « omission » de faire valoir une charge extraordinaire déductible conformément à l'article 127 LIR. Ils précisent ainsi ne pas avoir contesté les bulletins de l'impôt sur le revenu litigieux, mais avoir demandé au directeur de rouvrir leurs dossiers d'imposition des années 2008 à 2012, notamment pour leur permettre de faire valoir les charges extraordinaires relatives à ces années.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Concernant le fait que le directeur aurait qualifié leur courrier du 29 décembre 2014 de « réclamation », il y a lieu de retenir, à l'instar du délégué du gouvernement, que la loi prévoit deux possibilités de remettre un bulletin de l'impôt sur le revenu en cause, à savoir, celle prévue au paragraphe 94 AO à introduire devant le préposé du bureau d'imposition et celle prévue par le paragraphe 288 AO à introduire devant le directeur par voie de réclamation. Etant donné que le directeur est uniquement compétent pour statuer sur une réclamation introduite conformément au paragraphe 288 AO et que les consorts ... lui ont personnellement adressé leur missive du 29 décembre 2014, il y a lieu de retenir que c'est à juste titre que ce dernier a qualifié leur recours comme « réclamation » au sens de la loi.

Quant à la problématique du délai endéans lequel une réclamation doit être introduite, force est de constater qu'aux termes du paragraphe 83 AO « [...] *Fristen zur Einreichung eines Rechtsmittels sind Ausschlussfristen* [...] » et selon le paragraphe 252 AO « *Die Rechtsmittelbehörde hat zu prüfen, ob das Rechtsmittel zulässig und in der vorgeschriebenen Form und Frist eingelegt ist. Mangelt es an einem dieser Erfordernisse, so ist das Rechtsmittel als unzulässig zu verwerfen* ». Il ressort des dispositions précitées que le directeur est appelé à analyser avant tout autre progrès si le moyen soulevé par le contribuable a été introduit dans le délai de la loi, et à défaut, le déclarer irrecevable pour tardivité.

En ce qui concerne les délais légaux, il y a lieu de souligner qu'aux termes du paragraphe 228 AO : « *Les décisions visées aux §§ ..., 211, 212, 212a alinéa 1<sup>er</sup>, 214, 215, 215a et 235 peuvent être attaquées dans un délai de trois mois par voie de réclamation devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué. [...]* », et qu'aux termes du paragraphe 245 AO, « *le délai de recours est de trois mois pour les réclamations (§ 228 AO) [...]* », tandis qu'aux termes du paragraphe 246 AO « *Die Frist zur Einlegung eines Rechtsmittels beginnt mit Ablauf des Tages, an dem der Bescheid dem Berechtigten zugestellt oder, wenn keine Zustellung erfolgt, bekannt geworden ist oder bekannt gemacht gilt. [...]* ». Il s'ensuit qu'un bulletin de l'impôt doit être contesté obligatoirement dans un délai de trois mois à partir de la notification valable du bulletin.

Aux termes du paragraphe 211, alinéa 3 AO : « *Die Steuerbescheide sind verschlossen zuzustellen. Der Grossherzog kann statt der Zustellung eine einfachere Form der Bekanntgabe zulassen* », et aux termes de l'article 1<sup>er</sup> du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 concernant la notification des bulletins en matière d'impôts directs, pris en exécution du prédit paragraphe 211, alinéa 3 AO, ci-après désigné par « le règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 », « *Les bulletins qui fixent une cote d'impôt [...] peuvent être notifiés aux destinataires qui demeurent au Grand-Duché par simple pli fermé à la poste [...]* ». L'article 2 du même règlement grand-ducal précise à cet égard : « *La notification par simple lettre est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste à moins qu'il ne résulte des circonstances de l'espèce que l'envoi n'a pas atteint le destinataire dans le délai prévu* ». Il résulte des dispositions précitées que le bulletin de l'impôt sur le revenu peut être notifié au contribuable demeurant au Luxembourg par simple pli fermé à la poste. Dans ces cas, l'article 2, précité, établit une présomption de notification du bulletin le troisième jour ouvrable suivant la date de la remise de l'envoi à la poste à moins qu'il ne résulte des circonstances de l'espèce que l'envoi n'a pas atteint le destinataire dans le délai prévu.

En l'espèce, il se dégage des éléments soumis à l'appréciation du tribunal que les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2008 à 2012 ont été émis les 22 juillet 2009, 17 novembre 2010, 27 juillet 2011, 4 juillet 2012 et 10 juillet 2013.

En application de l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978, la notification des bulletins précités est présumée avoir eu lieu le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste, à savoir les 27 juillet 2009, 22 novembre 2010, 1<sup>er</sup> août 2011, 9 juillet 2012 et 15 juillet 2013.

En application des paragraphes 228, 245 et 246 AO précités, le délai de 3 mois pour pouvoir introduire une réclamation devant le directeur a expiré :

- pour le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2008, en date du 27 octobre 2009 ;
- pour le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2009, en date du 22 février 2011 ;
- pour le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2010, en date du 1<sup>er</sup> novembre 2011 ;
- pour le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2011, en date du 9 octobre 2012 ;
- pour le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2012, en date du 15 octobre 2013.

Etant donné que la réclamation des consorts ... a été envoyée en date du 29 décembre 2014 et réceptionnée le 31 décembre 2014, donc postérieurement aux délais indiquées ci-avant, force est au tribunal de conclure qu'ils étaient forclos à introduire une réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2008 à 2012, de sorte que c'est à juste titre que le directeur a déclaré leur réclamation irrecevable pour tardiveté.

Dans la mesure où la décision déférée se limite au constat de l'irrecevabilité de la réclamation précitée et que le tribunal est limité, quant à l'étendue de son analyse, à l'objet de la décision déférée, le moyen au fond présenté par les consorts ..., relatif au bénéfice ou non de l'article 127 LIR est à rejeter pour être inopérant.

Il suit de l'ensemble de ces considérations qui précèdent, que le recours en réformation est à rejeter pour ne pas être fondé.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes n° ... du 27 janvier 2015 ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,  
Thessy Kuborn, premier juge,  
Géraldine Anelli, attaché de justice,

et lu à l'audience publique 11 mai 2016 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Claude Fellens

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 11 mai 2016  
Le greffier du tribunal administratif